

研发费用加计扣除政策更新

本期快讯讨论的法规：

- 《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 97 号，以下简称“97 号公告”）

财税[2015]119号是近年来关于完善研究开发税前加计扣除政策最为重要的税收法规文件。国家税务总局近期发布了2015第97号公告，在财税[2015]119号文件的基础上提供了研发费用加计扣除的具体实施准则。

97号公告明确了财税[2015]119号文适用于截止到2016年12月31日历年度的企业所得税处理，因此截止到2015年12月31日历年度的研发费用加计扣除仍适用“旧政策”。

97号公告主要政策

- 直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员和辅助人员这三类。没有直接参与到研究开发活动中的后勤人员不属于直接从事研发活动人员的范围，相关费用不能被纳入150%加计扣除的范围内。
- 97公告明确了享受加速折旧优惠政策的固定资产折旧如何进行加计扣除。可加计扣除的折旧费用为已经进行会计处理且不超过按税法规定可扣除的金额。
- 关于研发支持活动的费用和/或发生的人工工时，企业需要用合理的方法记录和追踪非全时用于研发活动的有关设备、无形资产、人员的使用率和参与率。
- 97号公告详细规定了“其他相关费用”的计算方式和限额。财税[2015]119号文规定“其他相关费用”的上限为当年符合规定的研发费用的10%。

- 销售研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等产生的收入或利润，在申请加计扣除时，应当用于扣减当期符合条件的研发费用。
- 研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。
- 以下项目不得申请加计扣除：
 - 企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产
 - 企业所得税前不允许扣除的费用和支出项目
 - 不属于财税[2015]119号文中允许加计扣除研发费用范围的无形资产摊销金额
- 企业委托外部机构或个人为研发项目进行研发活动支付的费用80%作为扣除加计扣除基数。
- 企业委托境外机构或个人研发所发生的费用不得加计扣除（包括港澳台）。
- 企业是否属于加计扣除政策行业负面清单，取决于其主营业务。“主营业务”是指该业务收入超过企业按所得税税法计算的收入总额减除不征税收入和投资收益余额的50%。
- 研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查。
- 企业应当在年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，并在报送《年度财务会计报告》的同时报送主管税务机关。
- 委托、合作研究开发项目的合同应经科技行政主管部门登记，由企业留存备查。
- 每年汇算清缴期结束后税务机关将开展核查。核查面不得低于享受加计扣除优惠企业数的20%。

影响分析

97号公告可能扩大可加计扣除的研发活动及费用范围

97号公告明确了各类研发相关人员的定义，包括研发辅助人员但是不包括后勤人员。例如，参与到研发项目中的项目经理或工程支持人员可能符合“技术人员”或“辅助人员”的定义。我们建议申请企业应至少每季度以合理的方式将此类人员的工时分配到各项目中以证明其与研发活动的关联性。在后勤人员方面，直接参与到核心的产生实质技术提升的后勤人员是否属于直接从事研发活动人员尚不明确。例如，后勤人员直接参与解决了具有较高技术难度的复杂研发问题，而不是仅作为研发团队的支持人员。

在实践中，企业员工、设备和/或已资本化的资产通常同时承担多种职能，包括但不限于研发职能。在财税[2015]119号文和97号公告中，删除了原政策中关于员工、设备及资产“专门用于研发”的字样，因此使得这些费用可以“按比例分配”归集为符合规定的研发费用。这一改变允许企业将此前不能加计扣除的研发支持活动的有关费用计入加计扣除申请的范围内。尽管这种“按比例分配”的方式提供了归集相关研发费用的灵活性，97号公告同时也规定企业需要对研发活动工时进行必要记录。这样的研发工时记录应作为最终计算研发费用的依据。

97号公告可能限制部分研发活动及费用范围

97号公告规定了计算可加计扣除的研发费用的普遍适用标准。该公告指出若申请企业在研发过程取得如下脚料、残次品、中间试制品等特殊类型收入，那么该类收入均为与研发活动直接相关收入，应扣减对应的可加计扣除的研发费用。这项规定可能减少可加计扣除的研发费用总额，例如：

可加计扣除的研发费用金额总计

工资薪金 = 100

对外支付金额 = 100

其他费用 = 20

总计 = 220

销售废弃物/残次品收入 = 30

最终可加计扣除的研发费用金额

可加计扣除的研发费用金额总计 = 220

减：销售废弃物/残次品收入 = (30)

最终可加计扣除的研发费用金额 = 190

除此之外，研发活动直接形成最终产品或产品的组成部分所耗用的料、工、费不可包含在可加计扣除的研发费用中。例如，某公司为汽车行业设计并开发机器人。该公司开发了一个多功能机器人原型，处于行业领先地位。这个原型虽然存在一些技术缺陷，但基本功能可以实现。因此，原型开发完成的几个月后，该公司将该机器人原型销售给客户。在这种情况下，按照97号公告规定，研发该机器人原型发生的可加计扣除的研发费用计算如下：

机器人原型开发费用

工资薪金 = 100

材料费用 = 150

其他费用 = 10

开发费用总计 = 260

可加计扣除的研发费用

开发费用金额 = 260

减：材料费用 = (150)

可加计扣除的研发费用 = 110

财税[2015]119号公告扩大了可加计扣除的研发费用的范围，并特别列明新增“其他费用”项目。其他费用主要包括调研费、分析费、评估费、展示费、鉴定费、验收费、申请费、注册费、知识产权代理费等。但为了控制可加计扣除的“其他费用”的范围，财税[2015]119号公告规定了此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。并且，97号公告进一步明确指出可加计扣除的研发费用总额是指归集的符合条件的研发费用总额。例如，申请企业归集的可扣除的研发费用金额为10000万元（其中包括“其他费用”1200万元和直接研发费用8800万元），最终该申请人可加计扣除的费用为：8800万元+ 978万元=9778万元（其他费用1200万元受到10%上限的限制）。

97号公告对研发活动和费用的中立变化

对于企业来说，税务上的和会计上的折旧/摊销率通常并不相同。97号公告为申请企业明确规定了资本化的资产作为研发费用申请的计算规则。例如，如果会计上每年计提的折旧额为200万元，但税务处理仅允许扣除150万元，那么符合加计扣除折旧额应与税务处理中的金额一致，也就是该资产可扣除的折旧额为150万元。

97号公告对申报文件要求

鉴于税务机关对于申请研发费用加计扣除的企业核查面不低于20%，企业建立符合要求的程序和制度以识别研发项目和归集研发费用显得尤为重要。这不仅

研发活动税务联系人

中国



Alan Garcia

研发活动税务

卓越中心主管合伙人

+86 21 2212 3509



杨彬

中国研发活动税务合伙人

+86 20 3813 8605

华中区



张日文

税务合伙人

+86 21 2212 3415



郑达隆

税务总监

+86 21 2212 3080

华北区



蒋俊

税务合伙人

+86 10 8508 7511

香港



杨嘉燕

税务合伙人

+852 2143 8753

有利于最大化税收收益，也可以在主管税务机关提出质疑时有效保护已经申请的研发费用。

然而现阶段税务机关接受何种形式的研发项目及研发费用归集记录尚未明确，例如行业的普遍惯例是以研发项目报告、技术文件、邮件及往来通讯的形式作为人工工时及费用与某个研发项目相关的证明文件，并以此为基础将公允合理的费用配备到项目中。而这种情况下，企业保留精确的每周人工工时追踪记录表可能较为困难。119号文明确了加计扣除并不要求企业一定要有单独的研发成本中心，这应该是中国企业喜闻乐见的解释。97号公告同时提出，企业需要在研发项目设立时即建立研发费用的辅助账。这可能带来一定的挑战，即使研发项目是系统性地开展，但工程师、科学家及财务人员并不总是为研发项目进行单独核算。有鉴于此，97号公告提供了研发辅助账的标准模板，以此协助企业通过这种“税务机关认可”的方式记录研发费用并降低不合规的风险。因此，企业建立有效的研发费用追踪系统并合理归集相关费用是非常重要的。97号公告表明，税务机关希望看到企业进行了系统性的研发项目并可以保存相关支持文件和证据以证明这些项目与研发活动的联系。

总结

过去三个月中，李克强总理和政府有关部门就研发费用加计扣除政策集中地发布了多份政策文件，此举反映了政府大力支持中国企业开发新知识以改进产品、流程的意愿。

财税[2015]119号文是现有研发优惠政策基础上的重大进步，如果地方税务机关在文件合规性的要求上做到公平合理，将助力中国实现其经济增长目标。2015年的97号公告澄清了财税[2015]119号文件中的的一些不明之处，特别是与新规定生效日期和符合规定的研发活动及费用的范围相关的规定。

毕马威公司将继续与主管机关进行紧密沟通，以确定法规上尚未明确之处，并就有关研发税务实践和合规问题提供我们的理解和意见。

如有任何涉及研发费用加计扣除和其他中国科技相关税收优惠政策的问题，欢迎您随时联系毕马威税务咨询团队。请查看以下链接，获取更多毕马威研发政策解读刊物：

- 亚太地区研发政策指南-研发税收优惠政策概述
- 知识产权 (IP) 管理：高新技术企业/转让定价相关刊物
- 展望中国-2014年研发政策相关刊物

何坤明
税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京 / 沈阳
凌先肇
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

天津
周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

青岛
彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海 / 南京
卢奕
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都
周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

杭州
王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州
李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门
梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳
孙桂华
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港
杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)
电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

陈明宇
电话: +86 (10) 8508 7025
andy.m.chen@kpmg.com

陈亚丽
电话: +86 (10) 8508 7571
yali.chen@kpmg.com

房锡伟
电话: +86 (532) 8907 1724
milano.fang@kpmg.com

冯炜
电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

古军华
电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

韩滢
电话: +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

平澤尚子
电话: +86 (10) 8508 7054
naoko.hirasawa@kpmg.com

蒋俊
电话: +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

金贇中
电话: +86 (10) 8508 5000
henry.kim@kpmg.com

黎耀
电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

李辉
电话: +86 (10) 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com

李鹏
电话: +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

刘晓萌
电话: +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

马源
电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

欧康立 (Alan O'Connor)
电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

彭晓峰
电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

沈瑛华
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

師迪特
电话: +86 (10) 8508 7090
state.shi@kpmg.com

譚礼耀
电话: +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

黄伟光
电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳
电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰
电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张进
电话: +86 (10) 8508 7625
jessie.j.zhang@kpmg.com

张晓
电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜
电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

张豪
电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

华中区

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄
电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

池澄
电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

董诚
电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

董界
电话: +86 (21) 2212 3436
marianne.dong@kpmg.com

Alan Garcia
电话: +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

葛乾达
电话: +86 (21) 2212 3083
chris.ge@kpmg.com

何超良
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

郑达隆
电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

蒋靖庭
电话: +86 (21) 2212 3527
jason.jt.jiang@kpmg.com

金焰
电话: +86 (21) 2212 3420
flame.jin@kpmg.com

梁新彦
电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

李亿敏
电话: +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

麦玮峰
电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东
电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

大谷幸彦
电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

潘汝强
电话: +86 (21) 2212 3118
ruqiang.pan@kpmg.com

饶戈军
电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

谭伟
电话: +86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

陶蓉蓉
电话: +86 (21) 2212 3473
rachel.tao@kpmg.com

王臻怡
电话: +86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

王覃
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

王露兜
电话: +86 (21) 2212 3250
mimi.wang@kpmg.com

翁晔
电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

黄中颖
电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

谢忆璐
电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦
电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

徐洁
电话: +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

徐猷昂
电话: +86 (21) 2212 3124
robert.xu@kpmg.com

张日文
电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周新华
电话: +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

周波
电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区

李一源
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

陈用冬
电话: +1 (408) 367 6086
penny.chen@kpmg.com

陈蔚
电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

范家斯
电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

傅凝洲
电话: +86 (755) 2547 1138
joe.fu@kpmg.com

古伟华
电话: +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

何莹
电话: +86 (20) 3813 8623
fiona.he@kpmg.com

何晓宜
电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

黄毓
电话: +86 (20) 3813 8621
ryan.huang@kpmg.com

李晨
电话: +86 (20) 3813 8829
cloris.li@kpmg.com

李瑾
电话: +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

廖雅芸
电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

罗健莹
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙桂华
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

孙昭
电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬
电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

曾立新
电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7166
ayasha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈宇婷
电话: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

陈露
电话: +852 2143 8777
lu.l.chen@kpmg.com

陈心康
电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

冯伟祺 (Matthew Fenwick)
电话: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)
电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

冯洁莹
电话: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com

何家辉
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

许昭淳
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)
电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)
电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

赖绮琪
电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

林燕珊
电话: +852 2685 7605
jocelyn.lam@kpmg.com

梁爱丽
电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

文炳涛
电话: +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

莫律生 (Ivor Morris)
电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

伍耀辉
电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

庞建邦
电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

潘慈康 (Malcolm Prebble)
电话: +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

Nicholas Rykers
电话: +852 2143 8595
nicholas.rykers@kpmg.com

施礼信 (Murray Sarelius)
电话: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

蕭維強
电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)
电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

邢果欣
电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

钟国华
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

kpmg.com/cn